

《澳門審計準則》諮詢文本
《Normas de Auditoria de Macau》
Documento de Consulta

諮詢期 Período de Consulta :
2016/04/26 ~ 2016/05/25



澳門特別行政區政府財政局
核數師暨會計師註冊委員會
Governo da Região Administrativa Especial de Macau
Direcção dos Serviços de Finanças
Comissão de Registo dos Auditores e dos Contabilistas

目錄

前言	2
一、制定背景	3
二、指導原則	5
三、《澳門審計準則》簡介	6
四、諮詢重點	10
五、發表意見	13

前言

澳門現行《核數準則》、《核數實務準則》和《核數實務準則》應用技術指引(統稱“核數準則體系”)自 2004 年起陸續開始實施，迄今已逾 10 年。其間，澳門經濟持續飛速發展，國際相關準則經歷重大變更，國際間準則趨同形勢加深。故此，有必要檢討澳門現行準則。

2013 年 9 月，核數師暨會計師註冊委員會(簡稱“委員會”)檢討現行核數準則體系、擬訂全面修訂方向。此後兩年間，委員會先後開展並完成以下前期工作：就修訂方向收集業界意見；成立《核數準則》修訂工作組、深入研究擬參考之各項國際準則；草擬《澳門審計準則》制定方案，向業界收集意見；與國際會計師聯合會(IFAC)磋商取得國際準則譯本的事宜，並進行相關修訂工作。

在前期意見的基礎上，委員會制定了《澳門審計準則》和相關法規草案，以及此諮詢文本。諮詢文本提出：以《澳門審計準則》取代現行核數準則體系。《澳門審計準則》由 37 項準則組成，建議經由行政法規核准。《澳門審計準則》以國際會計師聯合會(IFAC)發佈的 2012 年版 1 項《國際質量控制準則》和 36 項《國際審計準則》為基礎，並進行適當修改。諮詢文本主要內容包括：制定背景、指導原則、簡介和諮詢重點。為響應環保，《澳門審計準則》和相關法規草案全文已上載至財政局網頁(<http://www.dsf.gov.mo> 核數師暨會計師註冊委員會部分)，以供瀏覽和下載。

歡迎業界和相關部門或團體，在諮詢期內提出書面寶貴意見和建議，並郵寄、親遞、傳真或電郵至委員會。委員會希望在進一步聽取各界意見和建議後，對《澳門審計準則》和相關法規草案進行必要修改或調整，以便開展相關立法程序。

一、制定背景

2004 年至 2007 年期間，澳門特別行政區政府先後制定、頒佈了《核數準則》、《核數實務準則》和《核數實務準則》應用技術指引，強制適用於核數師和核數公司。核數準則體系參照當時國際審計準則和內地相關準則制定，實現了與國際準則的初步接軌。

近年來，澳門經濟保持持續增長的態勢：龍頭產業——博彩業的業務發展舉世矚目；其他產業海外企業紛紛進駐澳門；本地中、小企業亦受惠於經濟大環境，得到前所未有的發展。在這種趨勢下，企業經濟業務量迅速增加、日趨複雜、甚至國際化。經濟愈發展，會計和審計愈重要。會計對企業經濟業務進行確認、計量以及編製財務報表。審計，對財務報表進行審計、發表審計意見，具有提高財務報表可靠性的重要職能。作為經濟發展的產物，會計和審計必須順應時勢作出必要調整，以滿足經濟發展需求。特別地，經濟業務量的增加和交易方式的複雜化、國際化等，在一定程度上提高了審計風險。故此，完善審計準則，包括深化質量控制要求、進一步貫徹風險導向審計理念等，對提高審計效率和效果、更有效發揮審計職能、滿足經濟發展需求具有重要和深遠的意義。

國際審計準則由國際會計師聯合會（IFAC）下設的國際審計與鑑證準則理事會（IAASB）制定，並由 IFAC 發佈。IFAC 是目前全球規模最大的國際會計師組織。IAASB 致力於制定一套在世界各地得到廣泛認可的國際準則及其他公告。2008 年底，IAASB 完成了對國際質量控制準則和國際審計準則的明晰化工作。該項工作澄清了準則的目標和要求，提高了準則質量，受到國際組織、各國或地區監管機構以及會計職業界的肯定和歡迎。截至 2014 年 4 月，全球超過 90 個國家和地區採用明晰化的國際質量控制準則和國際審計準則，或與之實現了趨同，其中包括鄰近地區——內地和香港。

委員會修訂核數準則體系的前期工作可分為以下四個階段。第一階段：2013年9月、10月期間，就“參照2012年版《國際質量控制準則》和《國際審計準則》，全面修訂核數準則體系”修訂方向收集業界意見。業界普遍對全面修訂持正面態度。第二階段：2014年4月、5月期間，成立《核數準則》修訂工作組、展開各項具體準則的研究工作。第三階段：2014年7月、8月期間，在綜合考慮《核數準則》修訂工作組的意見和建議，以及澳門相關法律法規後，委員會草擬了《澳門審計準則》制定方案，向業界等利害關係人收集意見。制定方案提出：以2012年版《國際質量控制準則》和《國際審計準則》為基礎、進行適當修改後制定為《澳門審計準則》。對此，意見反映：業界認同採納該方案為修訂方向和相關修改內容，並對適用範圍、生效日期、過渡安排、監管以及未來更新等方面提出了很好的建議。第四階段：2014年9月至2015年7月，與IFAC磋商取得相關準則中文譯本和葡文譯本的事宜；同時，開展對2012年版《國際質量控制準則》和《國際審計準則》的修訂工作，過程中，再次徵求《核數準則》修訂工作組的意見和建議。

此後，委員會在對前期意見進行了深入的分析和研究基礎上，調整了《澳門審計準則》制定方案的部分內容，制定了《澳門審計準則》和相關法規草案。

二、指導原則

制定《澳門審計準則》所遵循的指導原則包括：

（一）借鑒最新國際審計準則

隨著全球經濟發展逐步一體化，審計準則也呈現全球統一或趨同的趨勢。故此，更新核數準則體系的第一項指導原則是“借鑒最新國際審計準則”。

國際審計準則原為英文文本。然而，澳門的正式語文除中文外，還包括葡文，故，此項指導原則的前提條件是：中文譯本和葡文譯本皆備。目前，滿足此前提的版本為 IFAC 發佈的 2012 年版《國際質量控制準則》和《國際審計準則》。

（二）切合澳門實況

IFAC 發佈的準則屬原則導向準則，理論上可適用不同的國家和地區。然而，各國或地區實際情況千差萬別，難免有存在衝突或矛盾的地方。故此，《澳門審計準則》的 37 項準則與 IFAC 的 2012 年版 37 項準則一一對應，但對後者與澳門法律法規存在衝突的部分進行了修改；同時，亦因應澳門實際操作因素對後者部分示例進行了修改。修改須遵循 IAASB 的政策立場文件《對那些採用 IAASB 國際準則但有必要出有限修改的國家審計機構的指南》。

（三）廣泛聽取意見

作為規範執業行為的準則，《澳門審計準則》對業界的影響顯而易見。同時，審計可提高財務信息可靠性，進而影響財務信息使用者的經濟決策，預期新準則對財務信息使用者也有一定程度的影響。故此，在前期意見收集階段，委員會側重聽取業界意見；在此諮詢階段，委員會向業界、相關部門或團體以及公眾徵求意見。

三、《澳門審計準則》簡介

(一) 結構

《澳門審計準則》由 1 項質量控制準則和 36 項審計準則構成。IFAC 發佈的 2012 年版《國際質量控制準則》和《國際審計準則》內容由引言、目標、定義、要求及應用和其他解釋性材料 5 部分組成。澳門採納過程中，在進行適當修改後，將對應準則的 5 部分內容一併採納為《澳門審計準則》。

如下表所示，與現行核數準則體系比較，《澳門審計準則》大大簡化了結構。現行核數準則體系採用“逐層細化”的結構，相關要求首先濃縮於《核數準則》、續於《核數實務準則》適當展開、最終於《核數實務準則》應用技術指引中詳細規定。《澳門審計準則》採用簡約的單層結構，1 個層次已涵蓋各方面規定¹，包括：引言、目標、定義、要求和應用及其他解釋性材料。全新結構突出目標的引導作用、明確相關要求，並提供充分的應用指南，有助提高準則理解和執行的一致性。

《澳門審計準則》	現行核數準則體系
由 1 個層次組成： 《澳門審計準則》	由 3 個層次組成： 1. 《核數準則》 2. 《核數實務準則》 3. 《核數實務準則》應用技術指引

¹ 除 3 項準則外，《國際審計準則第 300 號——計劃審計工作》、《國際審計準則第 501 號——審計證據：對選取的項目的具體考慮》和《國際審計準則第 570 號——持續經營》的結構僅包括引言、目標、要求和應用及其他解釋性材料，不包括定義。

(二) 組成

與現行核數準則體系比較，《澳門審計準則》完善了多方面規範，包括深化質量控制要求、明確審計工作要求、全面貫徹風險導向審計理念等，預期將有效提高審計工作質量，從而有助提高財務報表可靠性。同時，財務報表可靠性的提高亦將優化信息使用者經濟決策的相關性。《澳門審計準則》37項準則名稱如下：

1. 國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制
2. 國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作
3. 國際審計準則第 210 號——就審計業務約定條款達成一致意見
4. 國際審計準則第 220 號——對財務報表審計實施的質量控制
5. 國際審計準則第 230 號——審計工作底稿
6. 國際審計準則第 240 號——財務報表審計中與舞弊相關的責任
7. 國際審計準則第 250 號——財務報表審計中對法律法規的考慮
8. 國際審計準則第 260 號——與治理層的溝通
9. 國際審計準則第 265 號——向治理層和管理層通報內部控制缺陷
10. 國際審計準則第 300 號——計劃審計工作
11. 國際審計準則第 315 號（修訂）——通過了解被審計單位及其環境識別和評估重大錯報風險
12. 國際審計準則第 320 號——計劃和執行審計工作時的重要性
13. 國際審計準則第 330 號——審計師針對評估的風險採取的應對措施
14. 國際審計準則第 402 號——對被審計單位使用服務機構的審計考慮
15. 國際審計準則第 450 號——評價審計過程中識別出的錯報
16. 國際審計準則第 500 號——審計證據

17. 國際審計準則第 501 號——審計證據：對選取的項目的具體考慮
18. 國際審計準則第 505 號——函證
19. 國際審計準則第 510 號——首次審計業務涉及的期初餘額
20. 國際審計準則第 520 號——分析程序
21. 國際審計準則第 530 號——審計抽樣
22. 國際審計準則第 540 號——審計會計估計（包括公允價值會計估計）和相關披露
23. 國際審計準則第 550 號——關聯方
24. 國際審計準則第 560 號——期後事項
25. 國際審計準則第 570 號——持續經營
26. 國際審計準則第 580 號——書面聲明
27. 國際審計準則第 600 號——對集團財務報表審計的特殊考慮（包括組成部分審計師的工作）
28. 國際審計準則第 610 號（修訂）——利用內部審計師的工作
29. 國際審計準則第 620 號——利用審計師的專家的的工作
30. 國際審計準則第 700 號——對財務報表形成審計意見和出具審計報告
31. 國際審計準則第 705 號——在獨立審計師報告中發表非無保留意見
32. 國際審計準則第 706 號——在獨立審計師報告中增加強調事項段和其他事項段
33. 國際審計準則第 710 號——比較信息：對應數據和比較財務報表
34. 國際審計準則第 720 號——審計師對含有已審計財務報表的文件中的其他信息的責任
35. 國際審計準則第 800 號——對按照特殊目的框架編製的財務報表的特殊考慮
36. 國際審計準則第 805 號——對單一財務報表和財務報表特定要素、帳戶或項目審計的特殊考慮

37. 國際審計準則第 810 號——對簡要財務報表出具報告的業務

(三) 適用範圍

執業會計師和會計師事務所根據由相關法律核准的《會計師規章》²第一條（七）項和第三條第二款之規定，提供財務報表審計服務時，必須遵守《澳門審計準則》。

執業會計師和會計師事務所提供澳門特別行政區法律內指明由執業會計師執行的其他服務時，亦應遵守《澳門審計準則》內適用的原則及規定。

(四) 生效日期及過渡規定

《澳門審計準則》自 2018 年 1 月 1 日起強制適用上指適用範圍。在該日期前，有關執業會計師和會計師事務所可選擇適用《澳門審計準則》或現行《核數準則》、《核數實務準則》和《核數實務準則》應用技術指引。

² 《會計師規章》正處立法階段，乃規範會計專業的法律。委員會期望《澳門審計準則》可與《會計師規章》法律同時生效。

四、諮詢重點

(一) 準則名稱和編號

《澳門審計準則》各項準則保留使用 IFAC 相應準則名稱和編號，例如，《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》。

保留使用 IFAC 相應準則名稱和編號，希望清晰傳遞澳門已採納國際準則的信息；而將準則統稱為《澳門審計準則》，則希望便於準則的介紹和推廣。

(二) 適用範圍

《澳門審計準則》強制適用於所有提供由相關法律核准的《會計師規章》³第一條（七）項所指的財務報表審計服務的執業會計師和會計師事務所。以執業會計師和會計師事務所身份履行其他法定職務時，亦應遵守《澳門審計準則》內適用的原則及規定。

根據上指《會計師規章》第三條第二款的規定，只有執業會計師和會計師事務所才可接受委託提供會計相關鑑證服務或執行澳門特別行政區法律內指明由執業會計師執行的工作。另，根據該《會計師規章》第一條（七）項的規定，鑑證服務包括財務報表審計、審閱、帳目證明及類似服務。

《澳門審計準則》適用範圍的規定乃基於以下因素：第一、IFAC《國際審計準則》乃基於財務報表審計業務的背景制定⁴。第二、IFAC《國際質量控制準則》旨在規範會計師事務所提供有關財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務的質量控制制度的責任⁵。第三、執業會計師和會計師事務所履行法定職務以外的職務時，可因應客戶要求、遵循任何經雙方同意的準則或規定。

³ 《會計師規章》正處立法階段，乃規範會計專業的法律。委員會期望《澳門審計準則》可與《會計師規章》法律同時生效。

⁴ 《國際審計準則第 200 號——獨立審計師的總體目標和按照國際審計準則執行審計工作》，第 2 段。

⁵ 《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行審計報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》，第 1 段。

(三) 生效日期及過渡規定

《澳門審計準則》自 2018 年 1 月 1 日起強制適用上指適用範圍。在該日期前，有關執業會計師和會計師事務所可選擇適用《澳門審計準則》或現行《核數準則》、《核數實務準則》和《核數實務準則》應用技術指引。

此處有兩點注意事項：

第一，“自 2018 年 1 月 1 日起強制適用”是指自 2018 年 1 月 1 日起，執業會計師和會計師事務所提供財務報表審計服務時，強制適用《澳門審計準則》；同時，執業會計師和會計師事務所履行其他法定職務時，亦應遵守《澳門審計準則》內適用的原則及規定。例如，執業會計師或會計師事務所於 2018 年度審計會計期間始於 2017 年 1 月 1 日的財務報表，必須遵循《澳門審計準則》。

第二，在採納 IFAC 準則過程中，對各項具體準則內的生效日期採取保留的做法。原因有二：一，《澳門審計準則》的生效日期將於相關行政法規規定；二，保留具體準則內 IFAC 原有的生效日期可為使用者提供有關 IFAC 準則版本的參考資訊。

(四) 澳門採納說明和示例修改

在採納 IFAC 準則過程中，根據澳門相關法例和實務操作因素進行了修改。修改採用兩種方式：

第一，涉及準則段落規定的，以註腳形式“〔澳門採納說明〕”進行說明；

第二，涉及示例的，採用直接修改方式。

例如：對於《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》第 12 段第 (g) 項加入註腳：‘〔澳門採納說明〕：會計師事務所是由指第 /20 號法律核准的《會計師規章》第十四條“執業方式”所指的執業會計師和會計師事

務所’。對於“會計師事務所”的定義，澳門情況和此項準則存在差異。根據由相關法律核准的《會計師規章》第二條第三款的規定，只有在會計師註冊委員會註冊的會計師事務所方可使用“會計師事務所”的名稱。然而，《國際質量控制準則第 1 號——會計師事務所對執行財務報表審計和審閱、其他鑑證和相關服務業務實施的質量控制》第 12 段第（g）項規定：“會計師事務所，是指由職業會計師設立的獨資、合夥、公司或其他形式的執業組織”。即，該項準則原意適用以個人名義執業的執業會計師和以合夥形式組成的會計師事務所。故，為澄清此項信息，增加註腳。

又如，因《國際審計準則第 210 號——就審計業務約定條款達成一致意見》附錄 1 之《審計業務約定書示例》中提及“國際財務報告準則”、“國際審計準則”以及多個報表名稱，均有異於澳門現行法規使用的名稱，直接修改為“澳門特別行政區之《財務報告準則》或《一般財務報告準則》”、“澳門特別行政區之《澳門審計準則》”，希望提高示例對實務操作的參考作用。

五、發表意見

諮詢期間

2016年4月26日至5月25日

發表意見方式

提交意見： 填妥後附“《澳門審計準則》和相關法規草案 意見及建議表”

郵寄抬頭： 核數師暨會計師註冊委員會

郵寄地址： 澳門大堂街30號財政局資源中心一樓

圖文傳真： (853) 2838 9177

電郵地址： crac@dsf.gov.mo

查詢電話： (853) 8599 5344，8599 5343（辦公時間內）

查詢及下載草案和諮詢文本

財政局網頁： <http://www.dsf.gov.mo> 核數師暨會計師註冊委員會部分

Conteúdo

Preâmbulo	16
1. Enquadramento	18
2. Princípios orientadores	20
3. Resumo das NAM	22
4. Questões-chave da consulta.....	26
5. Apresentação de opiniões	29

Preâmbulo

As actuais Normas de Auditoria, Normas Técnicas de Auditoria, e Instruções Técnicas para aplicação das Normas Técnicas de Auditoria de Macau (de ora em diante denominadas em conjunto por “sistema das normas de auditoria”) têm vindo a ser aplicadas desde 2004, ou seja, há mais de 10 anos. A economia de Macau foi objecto de um rápido e contínuo crescimento durante este período, e as normas internacionais de auditoria correspondentes sofreram grandes alterações, o que levou a um reforço da convergência entre as normas internacionais. Tornou-se, assim, necessário proceder à revisão das normas de auditoria de Macau em vigor.

Em Setembro de 2013, a Comissão de Registo dos Auditores e dos Contabilistas (de ora em diante denominada por CRAC) reviu o sistema das normas de auditoria vigente em Macau e delineou um plano sobre o rumo a seguir para efeito de se proceder à sua revisão global. Nos dois anos seguintes, a CRAC realizou as seguintes tarefas: recolheu comentários do sector contabilístico sobre o rumo da revisão; criou um grupo de trabalho responsável por proceder à revisão das Normas de Auditoria, o qual realizou uma investigação aprofundada das diferentes normas internacionais que se pretende ter como referência; redigiu a proposta de diploma relativo às Normas de Auditoria de Macau (de ora em diante denominadas por NAM) e recolheu comentários do sector contabilístico; negociou com a Federação Internacional de Contabilistas (IFAC, na sigla inglesa) tendo em vista obter as versões traduzidas das normas internacionais e continuou a realizar o respectivo trabalho de revisão.

Com base nos comentários recebidos previamente, a CRAC redigiu o diploma relativo às NAM, a regulamentação correspondente, assim com o presente documento de consulta. Nos termos do documento de consulta, o actual sistema das normas de auditoria será substituído pelas NAM, as quais integram 37 normas, e que se propõe sejam aprovadas através de regulamento administrativo. As NAM baseiam-se numa Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC, na sigla inglesa) e em 36 Normas Internacionais de Auditoria (ISA, na sigla inglesa, versão de 2012), as quais serão introduzidas as alterações devidas. O teor do documento de consulta inclui o respectivo enquadramento, os princípios orientadores, o resumo e as questões-chave da consulta. Por razões de protecção ambiental, todas as NAM e demais regulamentação encontram-se disponíveis no sítio da internet da Direcção dos Serviços de Finanças,

(<http://www.dsf.gov.mo> , na secção da CRAC), podendo ser descarregadas.

Os representantes do sector contabilístico, e dos serviços ou organizações relacionados são convidados a apresentar os seus valiosos comentários e sugestões dentro do período de consulta, os quais deverão ser enviados para as instalações da CRAC pelo correio, por email, fax ou entregues pessoalmente. A CRAC tenciona introduzir às NAM e demais regulamentação as modificações e os ajustamentos que se mostrem necessários em face dos comentários e opiniões recebidos, a fim de que se possa então iniciar o respectivo procedimento legislativo.

1. Enquadramento

Entre os anos de 2004 e de 2007, o governo da RAEM promulgou as Normas de Auditoria, as Normas Técnicas de Auditoria, e as Instruções Técnicas para aplicação das Normas Técnicas de Auditoria, as quais são de aplicação obrigatória por parte dos auditores de contas e sociedades de auditores. O sistema das normas de auditoria foi elaborado tendo por referência as Normas Internacionais de Auditoria e as normas correspondentes da China Continental, e assinalam o início da convergência com as normas internacionais.

A economia de Macau tem mantido um crescimento estável nos últimos anos, como seja a título de exemplo: o desenvolvimento da principal indústria de Macau (jogo) mereceu a atenção mundial; empresas estrangeiras de outras áreas de actividade começaram a instalar-se em Macau; beneficiando do desenvolvimento macroeconómico, as pequenas e médias empresas locais registaram níveis de crescimento nunca antes verificados. No âmbito desta tendência, as empresas presenciaram um aumento na sua actividade, a qual se tornou ainda mais complexa e globalizada. A contabilidade e a auditoria assumem um papel mais importante com o desenvolvimento da economia. A contabilidade desempenha um papel de monta no reconhecimento e mensuração dos resultados operacionais e na preparação de demonstrações financeiras. A auditoria, por outro lado, tem como finalidade examinar as demonstrações financeiras e expressar uma opinião sobre as mesmas, desempenhando um importante papel no reforço da fiabilidade das referidas demonstrações financeiras. Tanto a auditoria, como a contabilidade, enquanto produtos do desenvolvimento económico, necessitam de ser actualizadas de acordo com o contexto temporal, a fim de poderem dar resposta às necessidades e exigências colocadas pelo desenvolvimento económico. Em concreto, o aumento do volume de actividade, e a complexidade e globalização das transacções comerciais aumentaram, em certa medida, os riscos de auditoria. Pelo que o aperfeiçoamento das normas de auditoria, nomeadamente aprofundando os requisitos de controlo de qualidade e implementando o conceito de uma auditoria baseada no risco, terá um impacto positivo sobre a eficiência e eficácia das auditorias, tornando as funções de auditoria mais eficientes, o que desempenhará um papel vital e duradouro no fomento do desenvolvimento económico.

As normas internacionais de auditoria (ISA, na sigla inglesa) são elaboradas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) da IFAC, e publicadas por esta última. A IFAC é actualmente a maior organização internacional de contabilidade. O IAASB tem por missão criar um conjunto de

normas internacionais aceites globalmente, assim como emitir outros anúncios públicos. No final de 2008, o IAASB concluiu os projectos de clareza sobre a ISQC e sobre as ISA. Estes projectos clarificaram os objectivos e os requisitos, e melhoraram a qualidade das mencionadas normas, tendo merecido a aprovação e sido saudados por organizações internacionais, entidades de supervisão e pelo sector contabilístico de diferentes países ou regiões. À data de Abril de 2014, mais de 90 países ou jurisdições ou já tinham adoptado a ISQC e as IAS clarificadas, ou convergido com as mesmas, como é o caso das nossas regiões vizinhas da China Continental e de Hong Kong.

O trabalho preliminar da CRAC relativo à revisão do sistema das normas de auditoria compreendeu quatro fases. Fase 1: decorreu entre Setembro e Outubro de 2013, tendo a CRAC procedido à recolha de comentários do sector contabilístico sobre a revisão integral do sistema das normas de auditoria tendo por referência a versão de 2012 da ISQC e das IAS, sendo que os comentários recebidos foram positivos no sentido de se proceder àquela revisão integral. Fase 2: decorreu entre Abril e Maio de 2014, foi criado um grupo de trabalho responsável por proceder á revisão das Normas de Auditoria, o qual realizou diversos trabalhos preparatórios e de investigação sobre cada norma concreta. Fase 3: decorreu entre Julho e Agosto de 2014, a CRAC redigiu o diploma relativo às NAM, levando em consideração todos os comentários e sugestões formulados pelo grupo de trabalho responsável pela revisão das Normas de Auditoria e a demais legislação correspondente de Macau, após o que procedeu à recolha de comentários do sector contabilístico e outras partes interessadas. O diploma propõe: criar as NAM utilizando, como base, a versão de 2012 da ISQC e das IAS, e introduzindo depois as alterações que se mostrem adequadas. O sector contabilístico reconheceu a adopção do referido diploma como a concretização do rumo e conteúdo da revisão, tendo apresentado valiosos comentários relativamente ao respectivo âmbito de aplicação, data de entrada em vigor, disciplina transitória, supervisão, e actualizações futuras. Fase 4: decorreu entre Setembro de 2014 e Julho de 2015, a CRAC negociou com a IFAC a obtenção das traduções em língua chinesa e portuguesa das normas em questão; paralelamente, a CRAC iniciou o trabalho de revisão que incidiu sobre a versão de 2012 da ISQC e das IAS, tendo novamente solicitado ao grupo de trabalho os seus comentários e sugestões.

Posteriormente, após realizar análises e estudos sobre os comentários recebidos relativamente ao trabalho preliminar efectuado, a CRAC reviu a proposta de diploma relativo às NAM, e redigiu o rascunho das NAM, e a correspondente legislação.

2. Princípios orientadores

De entre os princípios orientadores observados aquando da elaboração das NAM incluem-se:

(I) Ter por referência a última versão das ISA

Acompanhando a integração gradual do desenvolvimento económico mundial, as normas de auditoria têm também mostrado sinais de unificação ou convergência a nível mundial. Pelo que o primeiro princípio orientador observado na actualização do sistema das normas de auditoria foi o de ter por referência a última versão das ISA.

As ISA foram originalmente redigidas em língua inglesa. Não obstante, para além da língua chinesa, o português é igualmente uma das línguas oficiais de Macau, pelo que, neste contexto, o princípio orientador foi o de que ambas as traduções para língua chinesa e portuguesa teriam que se encontrar disponíveis. Neste sentido e actualmente, a versão que satisfaz a condição enunciada é a versão de 2012 de ambas a ISQC e das IAS.

(II) Adequar-se à actual situação de Macau

As normas publicadas pela IFAC são, em grande medida, baseadas em princípios, o que teoricamente permite que sejam aplicadas em qualquer país ou região. Todavia, o contexto específico de cada país ou região varia de diversas formas, pelo que é inevitável que existam conflitos ou contradições. Nestes termos, todas as 37 normas que integram as NAM correspondem às 37 normas da versão das normas da IFAC de 2012, sendo, todavia, que se introduziram alterações a algumas partes destas últimas na medida em que conflituavam com a legislação de Macau; foram ainda efectuadas algumas alterações a diversos exemplos constantes daquelas normas, por forma a adequá-los ao circunstancialismo próprio de Macau. As alterações necessitam de se conformar com a política do IAASB enunciada no documento intitulado *A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications*.

(III) Auscultar amplamente a opinião pública

Enquanto conjunto de normas que se destinam a regular um sector, é notório o impacto das NAM sobre o respectivo sector. A auditoria pode aumentar a fiabilidade da informação financeira, o que, por sua vez, beneficia a tomada de decisões económicas pelos utilizadores das demonstrações financeiras, pelo que também se espera que as novas normas venham a ter impacto sobre os utilizadores

das demonstrações financeiras. Nessa medida, a CRAC focou-se em ouvir os comentários do sector durante a fase de trabalho preliminar, tendo, durante a fase de consulta, a CRAC recolhido comentários do sector, dos serviços e organizações correspondentes, e do público em geral.

3. Resumo das NAM

(I) Estrutura

As NAM são compostas por 1 ISQC e por 36 ISA. A versão de 2012 das ISQC e das ISA é composta por cinco partes, a saber pela “introdução”, “objectivos”, “definições”, “requisitos” e “aplicação e outro material explicativo”. No processo de adopção em Macau, aquelas cinco partes das normas foram integradas nas NAM, após se terem procedido a alterações.

Conforme exposto na tabela abaixo, quando comparada com o actual sistema das normas de auditoria, a estrutura das NAM foi simplificada em grande medida. O actual sistema das normas de auditoria adopta uma estrutura “por níveis ou camadas”, em que os requisitos de auditoria se encontram concentrados nas Normas de Auditoria, os quais são depois adequadamente pormenorizados nas Normas Técnicas de Auditoria, sendo, por fim, prescritas disposições mais detalhadas nas Orientações Técnicas para a aplicação das Normas Técnicas de Auditoria. Distintamente, as NAM adoptam uma estrutura composta por um único nível ou camada¹, em que a disciplina concernente a todas as matérias consta de um único nível, onde se inclui a “introdução”, os “objectivos”, as “definições”, os “requisitos” e a parte relativa à “aplicação e outro material explicativo”. A nova estrutura destaca o propósito orientador dos objectivos, clarifica os requisitos correspondentes, e disponibiliza uma suficiente orientação quanto à respectiva aplicação, o que melhora a compreensão das normas e a sua consistência prática.

NAM	Sistema das normas de auditoria vigente
Constituído por um único nível: NAM	Constituído por 3 níveis ou camadas: 1. Normas de Auditoria 2. Normas Técnicas de Auditoria 3. Orientações Técnicas para a aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

¹ Exceptuando 3 normas. A estrutura das ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, ISA 501 – Prova de Auditoria: Considerações Específicas para Itens Seleccionados e ISA 570 – Continuidade inclui a “introdução”, os “objectivos”, os “requisitos” e uma parte relativa à “aplicação e outro material explicativo”, mas já não as “definições”.

(II) Composição

Comparativamente com o actual sistema das normas de auditoria, as NAM aperfeiçoaram os parâmetros em diversos aspectos, nomeadamente reforçando os requisitos sobre controlo de qualidade, clarificando os requisitos sobre o trabalho de auditoria, implementando um conceito de auditoria baseado no risco, o que se espera poder melhorar a qualidade do trabalho de auditoria, e, com isso, aumentar a fiabilidade das demonstrações financeiras. Sendo que o aumento da fiabilidade da informação financeira poderá beneficiar a tomada de decisões por parte dos utilizadores da referida informação. As 37 normas que integram as Normas de Auditoria de Macau são as seguintes:

1. ISQC 1 – Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados
2. ISA 200 – Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA
3. ISA 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria
4. ISA 220 – Controlo de Qualidade para Auditorias de Demonstrações Financeiras
5. ISA 230 – Documentação de Auditoria
6. ISA 240- As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
7. ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
8. ISA 260 – Comunicação com os Encarregados da Governação
9. ISA 265 – Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência
10. ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
11. ISA 315 (Revista) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente
12. ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria
13. ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados
14. ISA 402 – Considerações de Auditoria relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços
15. ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria
16. ISA 500 – Prova de Auditoria
17. ISA 501 – Prova de Auditoria: Considerações Específicas para Itens

Seleccionados

18. ISA 505 – Confirmações Externas
19. ISA 510 – Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura
20. ISA 520 – Procedimentos Analíticos
21. ISA 530 – Amostragem de Auditoria
22. ISA 540 – Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respectivas Divulgações
23. ISA 550 – Partes Relacionadas
24. ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes
25. ISA 570 – Continuidade
26. ISA 580 – Declarações Escritas
27. ISA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente)
28. ISA 610 (Revista) – Usar o Trabalho de Auditores Internos
29. ISA 620 – Usar o Trabalho de um Perito do Auditor
30. ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras
31. ISA 705 – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente
32. ISA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente
33. ISA 710 – Informação Comparativa: Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas
34. ISA 720 – As Responsabilidades do Auditor relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas
35. ISA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial
36. ISA 805 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira
37. ISA 810 – Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

(III) Âmbito de aplicação

Os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditoria devem cumprir com as NAM quando forneçam serviços sobre demonstrações financeiras nos termos do número 7) do artigo 1.º e do número 2) do artigo 3.º do Estatuto dos Contabilistas ², aprovado pela lei correspondente.

² O Estatuto dos Contabilistas – diploma que disciplinará a profissão contabilística – encontra-se actualmente a meio do respectivo processo legislativo. A CRAC espera que as NAM e o Estatuto dos Contabilistas possam entrar em vigor em simultâneo.

Os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditoria devem ainda cumprir com os princípios e regulamentação aplicável constante das NAM quando prestem outros serviços que, nos termos da legislação da RAEM, devam ser prestados por contabilistas habilitados a exercer a profissão.

(IV) Data de entrada em vigor e disposições transitórias

As NAM serão obrigatoriamente aplicáveis, nos termos acima definidos, a partir de 1 de Janeiro de 2018. Antes desta data, os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditores de contas podem optar por aplicar as NAM ou as actuais Normas de Auditoria, Normas Técnicas de Auditoria e Instruções Técnicas para a Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria.

4. Questões-chave da consulta

(I) Título e código das normas

Cada uma das normas que integram as NAM mantêm o título e o código das normas correspondentes da IFAC, por exemplo, ISQC 1 - Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados.

A manutenção do uso do mesmo título e código das normas correspondentes da IFAC espera-se que encerre e transmita a mensagem clara de que Macau procedeu à adopção das normas internacionais; ao denominar, em conjunto, as referidas normas por NAM espera-se que facilite a respectiva apresentação e promoção.

(II) Âmbito de aplicação

As NAM são obrigatoriamente aplicáveis a todos os contabilistas habilitados a exercer a profissão e sociedades de auditores que prestem os serviços de auditoria mencionados no número 7) do artigo 1.º do Estatuto dos Contabilistas ³, aprovado pela lei correspondente. Dever-se-á também cumprir com os princípios e disciplina constante das NAM quando se prestem outras funções legais na qualidade de contabilista habilitado a exercer a profissão ou quando as mesmas sejam prestadas por uma sociedade de auditores.

De acordo com o número 2) do artigo 3.º do Estatuto dos Contabilistas acima mencionado, apenas os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditores podem aceitar que lhes seja confiada a prestação de serviços de credibilização ou garantia de natureza contabilística, ou exercer funções que, nos termos da legislação da Região Administrativa Especial de Macau, estejam reservadas para os contabilistas habilitados a exercer a profissão. Nos termos do número 7) do artigo 1.º do Estatuto dos Contabilistas, por serviços de credibilização ou garantia entendem-se nomeadamente a auditoria e a revisão de demonstrações financeiras, a certificação de contas e serviços relacionados.

As disposições que definem o âmbito de aplicação das NAM foram criadas tendo por base os seguintes elementos: 1. As ISA da IFAC são elaboradas com base e no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras ⁴. 2. A ISQC da IFAC tem como finalidade regular as responsabilidades de uma firma pelo seu

³ O Estatuto dos Contabilistas – diploma que disciplinará a profissão contabilística – encontra-se actualmente a meio do respectivo processo legislativo. A CRAC espera que as NAM e o Estatuto dos Contabilistas possam entrar em vigor em simultâneo.

⁴ Segundo parágrafo da ISA 200 - Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA.

sistema de controlo de qualidade para auditorias e revisões de demonstrações financeiras e para outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados⁵. 3. Os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditoria que desempenhem outras funções que não os seus deveres legais podem cumprir com quaisquer normas ou disposições que tenham acordado com o cliente.

(III) Data de entrada em vigor e disposições transitórias

As NAM são de aplicação obrigatória, nos termos acima mencionados, a partir de 1 de Janeiro de 2018. Antes desta data, os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditores de contas podem optar por aplicar as NAM ou as actuais Normas de Auditoria, Normas Técnicas de Auditoria e Instruções Técnicas para a Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria.

Dever-se-á prestar atenção aos seguintes dois pontos:

1. “São de aplicação obrigatória ... a partir de 1 de Janeiro de 2018” significa que, a partir de 1 de Janeiro de 2018, quando os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditores prestem serviços de auditoria de demonstrações financeiras, os mesmos devem obrigatoriamente aplicar as NAM; os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditores devem igualmente cumprir com os princípios e disposições aplicáveis plasmados nas NAM quando desempenhem outros deveres legais. Por exemplo, os contabilistas habilitados a exercer a profissão e as sociedades de auditores devem cumprir com as NAM quando, em 2018, auditem demonstrações financeiras relativas ao período contabilístico que se iniciou em 1 de Janeiro de 2017.

2. No decurso do processo de adopção das normas da IFAC, a data de entrada em vigor original prescrita em cada norma é mantida. As razões para tanto são: a) a data da entrada em vigor das NAM será estabelecida no correspondente regulamento administrativo; b) ao manter-se a data de entrada em vigor original de cada norma, tal disponibilizará aos respectivos utilizadores informação de referência relativamente à versão da norma da IFAC adoptada correspondente.

(IV) Explicação sobre a adopção em Macau e das

alterações efectuadas aos exemplos

No decurso do processo de adopção das normas da IFAC, foram introduzidas alterações em função da legislação e do circunstancialismo prático de Macau. As

⁵ Primeiro parágrafo da ISQC1 - Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados.

alterações foram efectuadas em dois níveis:

1. As que respeitam à disciplina constante do texto das próprias normas, e que são explicitadas em notas de rodapé sob a designação de “explicitação sobre a adopção em Macau”;
2. As que respeitam aos exemplos, as quais foram directamente introduzidas.

Por exemplo: relativamente à alínea g) do parágrafo 12.º da ISQC 1 - Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados, foi acrescentada uma nota de rodapé com o seguinte teor: “(Explicitação sobre a adopção em Macau): Por sociedades de auditoria entendem-se os contabilistas e sociedades de auditoria referidos no artigo 14.º - Modalidades de exercício profissional – do Estatuto dos Contabilistas, aprovado pela Lei n.º /20”. No que se prende com a definição de sociedade de auditoria, existe uma discrepância entre o conteúdo que a mesma encerra em Macau e o estabelecido na norma. De acordo com o número 3) do artigo 2.º do Estatuto dos Contabilistas, aprovado pela correspondente lei, “só às sociedades de auditores registadas na Comissão de Registo dos Contabilistas é permitido o uso das designações “Certified Public Accountants”, “CPA Firm”, “CPAs”, ...”. Contudo, nos termos da alínea g) do parágrafo 12.º da ISQC 1 - Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados: por sociedade de auditoria entende-se “um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de auditores profissionais”. Ou seja, a intenção original da presente norma é a de ser aplicável a profissionais individuais ou sociedades de auditoria constituídas através da forma de parcerias. Daí a necessidade de se adicionar uma nota de rodapé para clarificar a situação.

E uma vez mais, atendendo a que no Apêndice 1 (“Exemplo de uma Carta de Compromisso de Auditoria”) da ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria se faz menção às “Normas Internacionais de Relato Financeiro”, às “Normas Internacionais de Auditoria” e a diversas denominações das demonstrações financeiras que diferem das denominações utilizadas na actual legislação de Macau, procedeu-se à substituição directa daquelas pelas “Normas de Relato Financeiro” ou “Normas Sucintas de Relato Financeiro” da RAEM nas NAM da RAEM, com o intuito de aumentar o valor de referência de tais exemplos para a realidade prática.

5. Apresentação de opiniões

Período de consulta

26 Abril até 25 Maio 2016

Formas de apresentação de opiniões

Apresentação: Através do preenchimento do “Formulário para a apresentação de opiniões e comentários sobre o diploma referente às NAM e regulamentação correspondente” em anexo

Destinatário: Comissão de Registo dos Auditores e dos Contabilistas

Endereço: Centro de Recursos da Direcção dos Serviços de Finanças,
Rua da Sé, n.º 30, 1º Andar

Fax: (853) 2838 9177

Email: crac@dsf.gov.mo

Informações telefónicas: (853) 8599 5344 , 8599 5343 (Horário de Funcionamento)

Descarregar o diploma e os documentos de consulta

Sítio da internet da DSF: <http://www.dsf.gov.mo> (na secção da CRAC)